

0-795738

На правах рукописи

ГАЗИЗОВА АЛСУ РУСТАМОВНА



**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
В ВЕРТИКАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫХ
СТРУКТУРАХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Набережные Челны 2011

Работа выполнена в Камской государственной инженерно-экономической академии, г. Набережные Челны

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Ермакова Наталья Анатольевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Васильчук Ольга Ивановна

кандидат экономических наук, доцент
Шевелева Елена Валентиновна

Ведущая организация - Оренбургский государственный
университет

Защита состоится 13 января 2012 г. в 12 ч на заседании
диссертационного совета Д 212.214.04 при Самарском
государственном экономическом университете по адресу: 443090,
г. Самара, ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
Самарского государственного экономического университета

Автореферат разослан 7 декабря 2011 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790720

Ученый секретарь
диссертационного совета

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Леонова'.

Леонтьева Т.И.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях сфера инновационной деятельности является одним из главных факторов, определяющих конкурентоспособность любой компании и страны в целом в глобальном рыночном пространстве. Осуществление инноваций как один из наиболее рискованных видов деятельности требует значительных затрат ресурсов. Их совокупная величина должна иметь разумные границы, контроль за которыми основывается на информации бухгалтерского учета и экономического анализа. Состав этой информации определяется спецификой инновационной деятельности, ее масштабами, потребностями управления. В крупных компаниях он зависит также от уровня и вида горизонтальной и вертикальной интеграции.

Одна из современных тенденций в мировой экономике - симбиоз крупного и малого бизнеса в различных сферах, включая инновационную. Формы организации инновационной деятельности могут быть различными: от малых венчурных фирм до мощных интегрированных комплексов. Реализация значительных инновационных проектов под силу только крупным компаниям с достаточно широкими финансовыми возможностями и жестким принципом контроля за объемом и направлением использования ресурсов. Об этом свидетельствует и исторический опыт, обеспечивший грандиозный успех разработок советских ученых в области космических исследований, когда все работы были сосредоточены преимущественно в одном научно-исследовательском центре при постоянном государственном контроле расходования выделенных средств.

Известно, что методы и формы бухгалтерского учета находятся во взаимосвязи с организационно-правовой формой предприятия, а в крупных субъектах хозяйствования - с организационной системой внутрифирменного управления компаний. Особенно ярко данная взаимосвязь находит отражение в функционировании интегрированных компаний, в структуре которых выделяются подразделения, занимающиеся инновационной деятельностью. В процессе осуществления внутрихозяйственной инновационной деятельности происходит взаимодействие структурных подразделений компании между собой и с головной организацией. Порядок взаимосвязи внутрифирменных организационных структур в процессе осуществления инновационной деятельности влияет на систему бухгалтерского учета и, как следствие, на формирование учетной информации и оценочных показателей эффективности инновационной деятельности.

К сожалению, вопросы учетно-аналитического обеспечения инновационной деятельности в нашей стране разработаны в теоретическом и практическом отношении недостаточно. В первую очередь, это относится к вертикально-интегрированным структурам, где бухгалтерский учет ведется во многом традиционными методами, не отражающими специфику инноваций и связанных с ними затрат.

Востребованность результатов исследования вопросов бухгалтерского учета, анализа и контроля инновационной деятельности в вертикально-интегрированных структурах определяется существенным увеличением инно-

вационных расходов в нашей стране и за рубежом, слабой разработкой методических вопросов в области внутрихозяйственного учета, контроля и анализа затрат на инновации и оценки их эффективности для компаний. Недостаточная разработанность данных вопросов оказывает влияние на обоснованность принимаемых управленческих решений.

Дополнительным фактором для исследования вопросов бухгалтерского учета внутрихозяйственной инновационной деятельности служит возрастающее значение данных бухгалтерского учета и отчетности как источника информации о результативности инновационной деятельности. Об этом свидетельствует изменение с 2011 г. показателей бухгалтерской финансовой отчетности в сторону существенного расширения информации о результатах научно-исследовательской деятельности организаций. Так, в пояснениях к бухгалтерской отчетности выделена информация о стоимости нематериальных активов, созданных самой организацией. Это, в свою очередь, требует разработки методов и форм представления и раскрытия необходимых сведений о внутрихозяйственной инновационной деятельности, одним из результатов которой является рост величины и эффективности нематериальных активов.

Практическая востребованность и недостаточная разработанность указанных разделов учета, контроля и анализа инновационной деятельности в вертикально-интегрированных структурах подтверждает актуальность выбранной темы диссертационной работы.

Степень разработанности проблемы. Вопросы исследования бухгалтерского учета, контроля и анализа инновационной деятельности, а также различных форм интеграции компаний нашли свое отражение в ряде работ российских и зарубежных авторов. В диссертации были использованы и развиты идеи, относящиеся к бухгалтерскому учету, к организации контроля и методам анализа инновационной деятельности, опубликованные в трудах классиков отечественного бухгалтерского учета: Н.А. Блатова, А.М. Галагана, Ф.Б. Езерского, А.П. Рудановского, Е.Е.Сиверса и наших современников: А.С. Бакаева, П.С. Безруких, Н.А. Бреславцевой, Л.Т. Гиляровской, Д.А. Ендовицкого, В. Б. Ивашкевича, Н.Т. Лабынцева, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, Я.В. Соколова, А.Д. Шеремета и др.

Среди зарубежных ученых, занимающихся проблемами бухгалтерского учета и анализа инноваций, следует отметить таких, как М. Алле, Х. Андерсон, Р. Антони, Д. Блейк, Э. Бриттон, Дж. К. Ван Хорн, Я. Вильяме, К. Ватерсон, Д. Колдуэлл, Дж. Ф. Маршалл, М.Р. Мэтьюс, Б. Нидлз, М.Х.Д. Перера, Б. Райан, Э. Райс, Дж. Рис, Ж. Ришар, Д. Стоун, К. Хитчинг, Э. Хендриксен и др.

Современным вопросам учета нематериальных активов посвящены работы Е.В. Акиловой, Р.П. Булыги, В.Р. Захарьина, Н.Н. Илышевой, Е.М. Калининой, О.К. Карловой, С.А. Кузубова, С.Н. Поленовой, В.С. Ржаницыной, Я.И. Устиновой и др. Взаимосвязь управленческого учета, контроля и внутрифирменного управления рассматриваются в трудах М.А. Вахрушиной, Н.А. Ермаковой, О.Л. Кавериной и др. Отдельные аспекты учета и анализа инновационной деятельности предприятия разработаны в исследованиях И.Т. Балабанова, А.В. Ва-

сильева, О.И. Васильчук, И.М. Волкова, В.Г. Дьяковой, И.В. Журавковой, П.Н. Завлина, Э.И. Крылова, В.В. Ковалева, С.Н. Комеденко, В.Б. Лещевой, Д.С. Львова, Н.П. Любушина, В.А. Чернова, Е.В. Шевелевой. Значительный вклад в развитие контроля инновационной деятельности внесли такие ученые, как В.Д. Андреев, И.А. Белобжецкий, С.М. Бычкова, В.В. Бурцев, Т.В. Зырянова, Е.В. Ильичева, М.В. Мельник, В.И. Подольский и др. Анализ современных проблем развития вертикально-интегрированных компаний и оценка их деятельности представлены в трудах отечественных ученых: С.Б. Авдашевой, В.Ю. Алекперова, И.Ю. Беляевой, М.П. Голубева, Г.Д. Лыч, А.Н. Орешенкова, Н.Б. Рудык, Г.В. Семенова, Е.А. Хачатурова, Р.С. Сайфуллина и др.

Многочисленным публикациям исследователей присущ большой диапазон мнений, однако при освещении отдельных аспектов вопрос влияния организационного механизма управления компанией на систему бухгалтерского учета внутрихозяйственной инновационной деятельности еще не получил достаточного освещения.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке концепции учетно-аналитического обеспечения внутрихозяйственной инновационной деятельности с учетом организационного механизма управления в вертикально-интегрированных структурах.

Для достижения указанных целей были поставлены следующие **основные задачи**:

- изучить формы и особенности организации инновационной деятельности в горизонтально- и вертикально-интегрированных структурах;
- определить взаимосвязь организационных и учетных аспектов инновационной деятельности при детерминированной форме вертикальной интеграции;
- исследовать систему бухгалтерского учета создания инновационных продуктов в вертикально-интегрированных компаниях во взаимосвязи с организационным механизмом взаимодействия структурных подразделений;
- обосновать особенности финансового учета и оценки объектов инновационной деятельности при их внутрихозяйственном использовании и при передаче сторонним организациям;
- проанализировать порядок документального обеспечения внутрихозяйственной инновационной деятельности с учетом организационной взаимосвязи структурных подразделений, оценить степень его достаточности;
- выявить особенности управленческого учета внутрихозяйственных расчетов по инновационной деятельности;
- установить сущность управленческого контроля внутрихозяйственной инновационной деятельности;
- рассмотреть методы текущего и стратегического анализа внутрихозяйственной инновационной деятельности.

Объектом исследования являются вертикально-интегрированные компании, в структуре которых выделяются подразделения, занимающиеся инновационной деятельностью. В качестве объектов исследования действующей практики учета и реализации разработанных предложений были выбраны верти-

кально-интегрированные компании ОАО «КамАЗ», ОАО «Роснефть», ОАО «Татнефть» и входящие в их состав структурные подразделения, занимающиеся инновационной деятельностью: научно-исследовательские институты, проектные институты, научно-технические центры.

Предметом исследования выступает система бухгалтерского учета внутрихозяйственной инновационной деятельности, включая процесс создания, использования и реализации ее результатов, а также механизм внутрифирменных расчетов по инновационной деятельности.

Область исследования. Диссертация выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности ВАК 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика: п. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции».

Информационная база. В процессе исследования были использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Республики Татарстан, материалы международных и отечественных экономических исследований, официальные данные органов федеральной и региональной государственной статистики, федеральные и региональные программы развития, монографии, материалы научно-практических конференций, данные глобальной сети Интернет и независимых информационных источников.

Научная новизна исследования заключается в разработке модели интеграции управленческого и бухгалтерского учета внутрихозяйственной инновационной деятельности с учетом организационных особенностей внутрифирменного управления вертикально-интегрированной структурой; в разработке методики управленческого контроля внутрихозяйственной инновационной деятельности на базе информации, сформированной в системе управленческого учета. К наиболее существенным элементам научной новизны диссертационной работы относятся ее следующие результаты:

- исследовано влияние горизонтальной и вертикальной интеграции инновационной деятельности на организацию бухгалтерского учета, структурированы формы этой интеграции;
- расширена учетная классификация инновационной деятельности, предусматривающая обособление инновационного аутсорсинга и внутрихозяйственной инновационной деятельности, определена специфика этой деятельности как объекта бухгалтерского учета и анализа;
- обоснована концепция функционирования системы бухгалтерского учета внутрихозяйственной инновационной деятельности с учетом влияния внутрифирменного организационного механизма управления хозяйствующим субъектом;
- разработана методика отражения в системе бухгалтерского учета операций по созданию, использованию и реализации результатов инновационной деятельности в вертикально-интегрированных структурах;

- разработаны учетные технологии регистрации фактов внутрихозяйственной инновационной деятельности с использованием счетов управленческого учета;

- предложена схема многозначной кодировки счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с учетом аналитических позиций инновационной деятельности;

- сформирована модель интеграции систем управленческого и финансового учета по внутрихозяйственным расчетам инновационной деятельности с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

- рекомендованы для использования новые счета управленческого учета внутрихозяйственной инновационной деятельности и разработан алгоритм их применения для управленческого контроля осуществления инновационных проектов;

- представлены разработанные автором формы управленческой отчетности внутрихозяйственной инновационной деятельности как информационная база управленческого контроля и сравнительного анализа эффективности инновационных проектов.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что содержащиеся в нем выводы и рекомендации могут быть использованы соответствующими специалистами в организации бухгалтерского учета и контроля инновационной деятельности вертикально-интегрированных структур. В частности, самостоятельное практическое значение имеют: предложения по применению многозначной кодировки счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с выделением расчетов по инновационной деятельности; рекомендации по внедрению специальных счетов управленческого учета ее результатов; предложения по использованию разработанных форм управленческой отчетности по инновационной деятельности.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты выполненной в ходе исследования работы были доложены на Международной научно-практической конференции «Роль учетных практик в обеспечении устойчивого развития российских предприятий» в Российском университете дружбы народов (г. Москва, 2008), на Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» в Воронежском государственном университете (г. Воронеж, 2009, 2010), на Международной научно-практической конференции «Экономическая синергетика: синергетическое управление социально-экономическим развитием» в Камской государственной инженерно-экономической академии (г. Набережные Челны, 2010), на Всероссийской научно-практической конференции «Совершенствование системы бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях инновационных преобразований в экономике региона» в Мордовском государственном университете им. Н.П. Огарева (г. Саранск, 2011). Научные результаты проведенного исследования внедрены в ОАО «КамАЗ».

Публикации. Основные положения диссертации отражены в публикациях автора общим объемом 3,0 печ. л., в том числе 1,35 печ. л. в журналах, входящих в перечень ВАК.

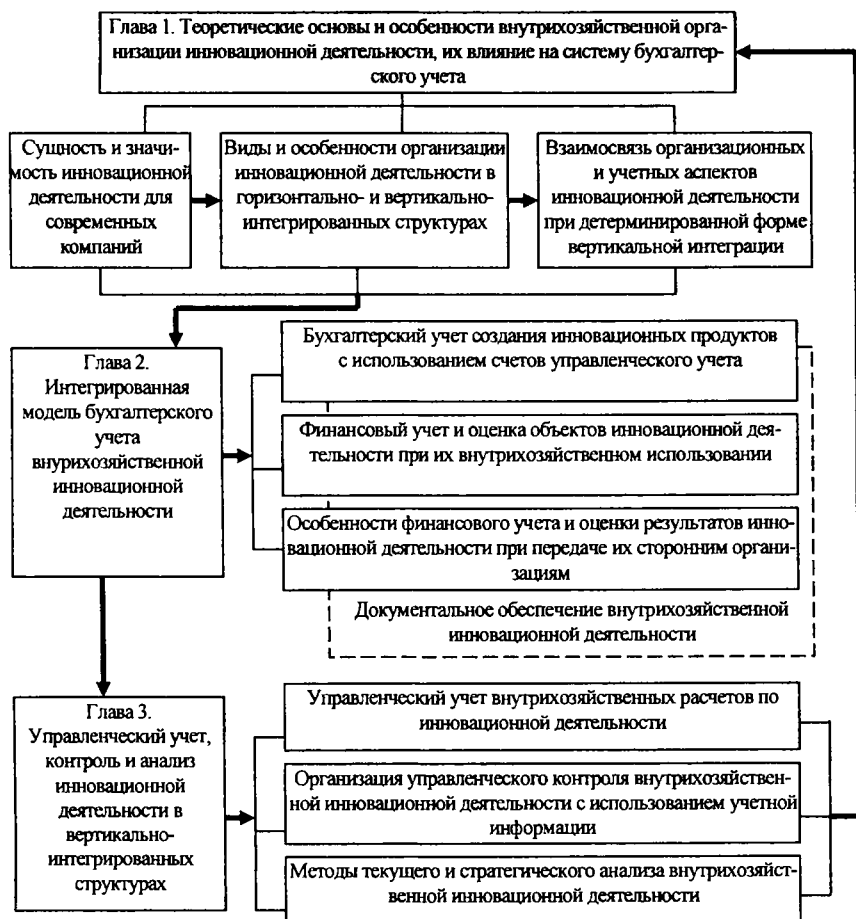


Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования

Структура диссертации определяется целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка из 135 наименований источников. В десяти приложениях к основному тексту работы приводится дополнительная информация, характеризующая результаты проведенного исследования. Диссертация изложена на 191 странице текста и включает в себя 51 таблицу, 12 рисунков. Блок-схема исследования представлена на рис. 1.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Исследовано влияние горизонтальной и вертикальной интеграции инновационной деятельности на организацию бухгалтерского учета, структурирование формы этой интеграции.

В современных условиях инновационное развитие является условием обеспечения конкурентоспособности как отдельных компаний, так и страны в целом. Инновационная деятельность определяется нами как процесс, направленный на разработку и реализацию результатов законченных научных исследований либо иных научно-технических достижений в новый или усовершенствованный продукт или технологический процесс, которые предназначены для использования в финансово-хозяйственной и (или) коммерческой деятельности, осуществляемой на предприятиях с различными структурами управления. При этом структура управления компанией оказывает влияние не только на организацию работы бухгалтерской службы, но и в целом на систему бухгалтерского учета, в том числе на бухгалтерский учет инновационной деятельности.

Характерной тенденцией в настоящее время можно назвать появление интегрированных по вертикали и горизонтали структур, отличающихся взаимным проникновением технологий, способных развивать высокотехнологические производства. В диссертации выделены формы горизонтальной интеграции (технопарки, технополисы) и вертикальной интеграции (финансово-промышленные группы, холдинговые компании, корпорации) в инновационной деятельности и предлагаются приемлемые для бухгалтерского учета определения горизонтальной и вертикальной интеграции в инновационной деятельности. Горизонтальная интеграция в инновационной деятельности - это объединение научно-технологических предприятий в процессе создания инновационных продуктов с выделением структуры, координирующей совместную деятельность предприятий. Вертикальная интеграция в инновационной деятельности - это объединение в структуре вертикально-интегрированной компании подразделений, занимающихся инновационной деятельностью в процессе совместного создания инновационных продуктов, а также структур, использующих их в процессе внедрения результатов инновационной деятельности.

В результате исследования определено, что инновационная деятельность наиболее эффективна в вертикально-интегрированных структурах. По степени устойчивости внутренних взаимосвязей между субъектами вертикальной интеграции и уровню влияния головной организации на структурные подразделения предложено выделить следующие детерминированные формы вертикально-интегрированных компаний:

- 1) компании, интегрированные по «жесткому» типу, взаимодействия в которых основаны на устойчивых корпоративных имущественных связях;
- 2) компании, интегрированные по «мягкому» типу, взаимодействия в которых не обеспечивают полного контроля над деятельностью интегрированных субъектов.

Диссертантом проведено сопоставление порядка организации инновационной деятельности при «мягком» и «жестком» типе вертикальной интеграции. При «мягкой» форме вертикальной интеграции влияние головной компании на предприятия группы, в том числе занимающиеся инновационной деятельностью, имеет больше

координирующее значение. При «жестком» типе вертикальной интеграции организационные структуры входят в состав компании в качестве структурных подразделений, головная организация имеет право полного управления их деятельностью. В соответствии с типами вертикальной интеграции строится структура подчиненности бизнес-единиц, входящих в вертикально-интегрированную компанию.

Организационно-хозяйственные связи между интегрированными предприятиями определяют формирование системы бухгалтерского учета. Если структура построена по принципу «мягкого типа», то бухгалтерский учет в каждой организации ведется обособленно, с применением различных учетных политик, планов счетов и разных учетных технологий. Объектом бухгалтерского учета инновационной деятельности является инновационный аутсорсинг, выполняемый либо сторонними организациями, либо дочерними компаниями. Для отражения внутрифирменных расчетов здесь можно использовать счет 78 «Внутрифирменные расчеты», применение которого упростит идентификацию внутрифирменных расчетов и ускорит формирование консолидированной отчетности.

В компании, интегрированной по «жесткому» типу, бухгалтерский учет ведется в единой системе с применением единых учетных технологий, учетной политики и плана счетов. Объектом бухгалтерского учета здесь является внутрихозяйственная инновационная деятельность, осуществляемая структурными подразделениями компании. При этом в процессе реализации инновационной деятельности возникает необходимость кооперации подразделений, которая реализуется с использованием внутрихозяйственных расчетов, для осуществления которых возникает необходимость использования счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Финансовые результаты деятельности компании, интегрированной по «жесткому» типу, отражаются в сводной отчетности.

2. Предложена учетная классификация способов осуществления инновационной деятельности - инновационный аутсорсинг, внутрихозяйственная инновационная деятельность - и определена ее специфика как объекта бухгалтерского учета.

В зависимости от детерминированных форм интеграции компании способы осуществления ее инновационной деятельности рекомендовано подразделять на внутрихозяйственную инновационную деятельность и инновационный аутсорсинг.

Инновационный аутсорсинг характерен в основном для компаний, интегрированных по «мягкому» типу, когда компании для реализации инновационных проектов привлекают сторонние специализированные организации.

Внутрихозяйственная инновационная деятельность осуществляется в компаниях, интегрированных по «жесткому» типу. В качестве объекта бухгалтерского учета внутрихозяйственную инновационную деятельность можно рассматривать с двух позиций: 1) по содержанию процесса внутрихозяйственной инновационной деятельности (создание, использование, реализация инноваций); 2) по системе экономических отношений, возникающих между участниками инновационного процесса (внутрихозяйственные расчеты по инновационной деятельности между головной организацией и структурным подразделением; между структурными подразделениями).

3. Разработана модель интеграции систем управленческого и финансового учета по внутрихозяйственным расчетам инновационной деятельности с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Особенностью бухгалтерского учета в вертикально-интегрированных компаниях является определенная иерархия в применении счетов по учету затрат. Счет 20 «Основное производство» в вертикально-интегрированных структурах, по нашему мнению, могут применять только структуры, занимающиеся основным видом деятельности, остальные структурные подразделения, деятельность которых является вспомогательной, в том числе инновационные структурные подразделения, для учета собственных затрат применяют счет 23 «Вспомогательное производство». В диссертации предлагается инновационным структурным подразделениям учитывать затраты на создание инноваций по элементам затрат с применением совокупности специальных счетов управленческого учета 31-37 (рис. 2).

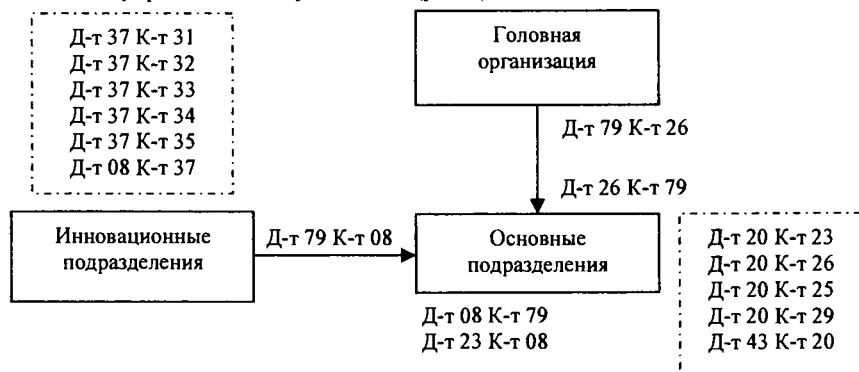


Рис. 2. Интегрированная модель бухгалтерского учета расчетов по внутрихозяйственной инновационной деятельности с применением счетов управленческого учета

Таблица 1

Учет затрат на НИОКР с использованием счетов управленческого учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Учет материальных затрат на НИОКР	31	10
Учет затрат на оплату труда	32	70
Учет отчислений на социальные нужды	33	69
Учет начисления амортизации основных средств	34	02
Учет прочих затрат	35	71, 60
Определение фактической стоимости НИОКР	37	31
		32
		33
		34
		35
Признание положительного результата и отнесение затрат на НИОКР на стоимость конкретного объекта инноваций	08	37
Отражение передачи затрат на НИОКР в головную организацию по их фактической стоимости	79	08

Затраты по выполненным работам инновационных структурных подразделений, сгруппированные по элементам затрат, передаются затем в основные подразделения, которые отражают их на счете 23 «Вспомогательное производство» и включают в себестоимость основной продукции. Операции по учету затрат на НИОКР в инновационном подразделении, в котором осуществляются НИОКР с использованием счетов управленческого учета, приведены в табл. 1.

Полагаем, что применение интегрированной модели бухгалтерского учета создания инновационных продуктов обеспечит формирование более достоверной информационной базы для целей текущего контроля и анализа структуры и величины затрат на создание инновационных продуктов как в разрезе структурных подразделений, так и в целом по компании. Для интеграции систем бухгалтерского финансового и управленческого учета рекомендуется использовать счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

4. Предложена схема многозначной кодировки счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» с учетом аналитических позиций инновационной деятельности.

Как правило, рабочий План счетов бухгалтерского учета вертикально-интегрированной компании предусматривает многозначные коды балансовых счетов. Такая детализация связана с тем, что в состав вертикально-интегрированных структур может входить несколько десятков структурных подразделений, занимающихся различными видами деятельности. На основе обобщения опыта практической работы автора рекомендуется следующая схема детализации счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» по аналитическим позициям (рис. 3).

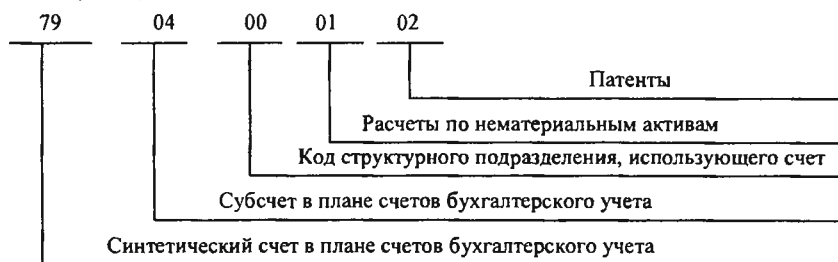


Рис. 3. Схема многозначной кодировки счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Предлагаем в дополнение к трем субсчетам, указанным в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, ввести дополнительный субсчет 79/04 «Внутрихозяйственные расчеты по инновационной деятельности», применение которого позволит осуществлять более объективный и достоверный учет расчетов по результатам внутрихозяйственной инновационной деятельности. В настоящее время внутрихозяйственные расчеты по инновационной деятельности учитываются в составе текущих внутрихозяйственных расчетов, что затрудняет их идентификацию. В диссертации

рекомендованы следующие критерии аналитических счетов: принадлежность к структурному подразделению, применяющему данный счет при внутрихозяйственных расчетах; вид расчетов по инновационной деятельности (например, расчеты по НИОКР или расчеты по нематериальным активам), информация по каждому виду внутрихозяйственных расчетов по инновационной деятельности (например, вид нематериальных активов, результат НИОКР - положительный или отрицательный и т. д.). Считаем, что использование многозначной кодировки счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» будет способствовать более детальному ведению бухгалтерского учета в части расчетов по инновационной деятельности и обеспечит формирование надежной и оперативной информационной базы для проведения текущего анализа ее затрат и результатов как в разрезе структурных подразделений, так и по компании в целом.

5. Разработана методика отражения в системе бухгалтерского учета операций по созданию, использованию и реализации результатов инновационной деятельности в вертикально-интегрированных структурах.

Диссертантом выделены основные этапы бухгалтерского учета внутрихозяйственной инновационной деятельности, для которых разработаны соответствующие учетные технологии (табл. 2).

Таблица 2

**Система бухгалтерского учета операций
по этапам внутрихозяйственной инновационной деятельности**

Этап	Наименование этапа	Объекты бухгалтерского учета	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Создание инноваций			
1.1	Выполнение НИОКР	Затраты на НИОКР	08	10, 70, 69, 71, 60, 76, 79..
1.2	Поддержание инноваций	Затраты на НИОКР	08	60, 76
1.3	Принятие инноваций к учету	НИОКР, нематериальные активы	04	08
2	Использование инноваций	Амортизация, отложен- ные затраты	20, 23, 26, 44, 79	05, 08
3	Реализация инноваций	НИОКР, нематериальные активы, объекты интеллектуальной собственности	04/в 05 91 62	04 04 04/в 91

В связи с тем, что инновационные продукты могут создаваться в одном подразделении вертикально-интегрированной компании, а применяться в другом, возникает необходимость разработки соответствующих учетных технологий на этапе внутрихозяйственного использования инноваций. Принцип построения операций по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» зависит как от порядка взаимоотношений головной организации и структурного подразделения, так и от того, в функции какого структурного подразделения входит бухгалтерский учет результатов инновационной деятельности.

Таблица 3

**Варианты бухгалтерского учета расчетов по использованию результатов
инновационной деятельности**

Содержание операции	1-й вариант		2-й вариант			
	Структурное подразделение - разработчик НИОКР и НМА		Структурное подразделение - разработчик НИОКР и НМА		Сервисное подразделение	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Проведение НИОКР	08	10, 70, 69...	08	10, 70, 69...	-	-
Постановка на учет НМА	04	08	04	08	-	-
Внутрихозяйственное перемещение НМА	-	-	79	04	04	79
Начисление амортизации по НМА	23	05	-	-	23	05
Передача начисленной амортизации подразделению, применяющему НМА	79	23			79	23

Таблица 4

**Учетная технология внутрихозяйственных расчетов по НИОКР,
выполненных для сторонних организаций (1-й вариант)**

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т
Структурное подразделение - разработчик НИОКР		
Учет затрат, связанных с выполнением НИОКР по договору со сторонней организацией по элементам затрат	31,32,33,34,35	70, 69, 10...
Определение фактической стоимости НИОКР, выполненных по договору со сторонней организацией	37	31,32,33,34,35
Признание положительного результата НИОКР, выполненных по договору со сторонней организацией	08/6	37
Списание себестоимости выполненных НИОКР	90	08/6
Признание дохода от реализации выполненных НИОКР	62	90
Учет НДС, возникающий при реализации результатов НИОКР	90	68
Погашение возникшей дебиторской задолженности по выполнению НИОКР	79/4	62
Выявление финансового результата от выполнения НИОКР	90 (99)	99 (90)
Учет финансового результата структурного подразделения от выполнения НИОКР в учете головной организации	99 (79/4)	79/4 (99)
Головная организация		
Учет дебиторской задолженности структурного подразделения от выполнения НИОКР для сторонних организаций	62	79/4
Поступление выручки от реализации результатов НИОКР	51	62
Отражение финансового результата структурного подразделения от выполнения НИОКР для сторонних организаций	79/4 (99)	99 (79/4)

Определено, что бухгалтерский учет результатов инновационной деятельности на этапе использования инноваций могут вести как сами научно-технические подразделения, так и специализированные сервисные структуры, входящие в состав компании. Целесообразность создания сервисного подразделения и выделение его в управленческом учете связаны с тем, что результаты инновационной деятельности могут применяться одновременно несколькими подразделениями компании, при этом возникает необходимость контроля и координации данной деятельности (табл. 3).

На этапе реализации результатов инновационной деятельности сторонним организациям в бухгалтерском учете могут существовать различные варианты, обусловленные разными полномочиями подразделений компании, занимающихся инновационной деятельностью. В табл. 4 и 5 представлены инварианты организации бухгалтерского учета, когда заключение договоров со сторонними организациями возложено либо на структурное подразделение, либо на головную организацию. Если договоры на выполнение НИОКР заключаются структурным подразделением, то выручка от выполнения работ отражается в учете структурного подразделения. Формирование финансового результата также отражается в учете структурного подразделения, который в дальнейшем по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» передается головной организации (см. табл. 4).

В организации с более жесткой централизацией, где заключение договоров по выполнению НИОКР возложено на головную компанию, данные операции рекомендуется учитывать несколько иначе (см. табл. 5).

Таблица 5

Учетная технология внутрихозяйственных расчетов по НИОКР, выполненных для сторонних организаций (2-й вариант)

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т
Структурное подразделение - разработчик НИОКР		
Учет расходов, связанных с выполнением НИОКР по договору со сторонней организацией по элементам затрат	31,32,33,34,35	70, (69, 10...)
Определение фактической стоимости НИОКР, выполненных по договору со сторонней организацией	37	31,32,33,34,35
Признание положительного результата НИОКР, выполненных по договору со сторонней организацией	08/6	37
Учет расходов структурного подразделения по выполнению НИОКР в учете головной организации	79/4	08/6
Головная организация		
Признание дохода от выполнения НИОКР для сторонних организаций	62	91
Списание себестоимости НИОКР, выполненных структурным подразделением для сторонних организаций	91	79/4
Учет НДС при реализации результатов НИОКР	91	68
Поступление выручки от реализации результатов НИОКР	51	62
Выявление финансового результата от выполнения НИОКР для сторонних организаций	91 (99)	99 (91)

На основании заключенного головной организацией договора с Заказчиком на выполнение НИОКР в учете структурного подразделения, выполняющего эти

работы, отражаются только затраты. Сформированная фактическая себестоимость НИОКР по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» передается головной компании. В учете головной организации отражаются все операции по реализации работ по НИОКР. Таким образом, в зависимости от того, каким объемом полномочий наделено структурное подразделение, занимающиеся выполнением НИОКР, зависит порядок организации бухгалтерского учета внутрихозяйственных расчетов по НИОКР для сторонних организаций.

После соответствующей процедуры оформления, оценки и постановки на бухгалтерский учет результатов инновационной деятельности у компании появляется возможность их коммерческой реализации. Существует несколько вариантов правового оформления передачи объектов интеллектуальной собственности. В вертикально-интегрированных структурах, где реализация инновационных продуктов, как правило, не является основным видом деятельности, большее распространение получил опыт заключения лицензионных договоров. Диссертантом разработаны учетные технологии отражения передачи исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (ОИС) с учетом различных вариантов правового оформления лицензионного договора (табл. 6).

Таблица 6

**Учетная технология передачи исключительных прав
на объекты интеллектуальной собственности (ОИС)**

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т
1	2	3
Лицензионный договор без последующей передачи исключительных прав		
Учет передачи исключительных прав сторонней организации по лицензионному договору	04/ОИС переданные	04/ОИС собств.
Получение паушального платежа от лицензиара	51	62
Отражение паушального платежа по лицензионному договору	62	98
Учет равномерного отнесения паушального платежа в течение срока действия договора на доходы текущего периода	98	91
Получение роялти за текущий месяц от лицензиара	51	62
Учет суммы роялти в доходах отчетного периода	62	91
Начислена амортизация на переданному ОИС	91	05/перед.ОИС
Учет ежегодной госпошлины за поддержание переданного ОИС	91	76
Учет возврата исключительных прав лицензиату по истечению срока лицензионного договора	04/ОИС собств.	04/ОИС переданные
Отражен финансовый результат по лицензионному договору	91 (99)	99 (91)
Лицензионный договор с последующей передачей исключительных прав лицензиару		
Учет передачи исключительных прав сторонней организации по лицензионному договору	04/ОИС переданные	04/ОИС собств.
Получение паушального платежа от лицензиара	51	62
Учет паушального платежа по лицензионному договору	62	98
Учет равномерного отнесения паушального платежа в течение срока действия договора на доходы текущего периода	98	91

Окончание табл. 6

1	2	3
Получение роялти за текущий месяц от лицензиара	51	62
Учет суммы роялти в доходах отчетного периода	62	91
Начислена амортизация по переданному ОИС	91	05/ перед.ОИС
Учет ежегодной госпошлины за поддержание переданного ОИС	91	76
Учет передачи патента лицензиару после окончания срока действия договора	04/выбытие ОИС	04/ОИС переданные
Учет ранее начисленной амортизации по ОИС	05/ перед.ОИС	05/собств.
Учет передачи начисленной амортизация по ОИС	05	04/выбытие ОИС
Учет остаточной стоимости передаваемого ОИС	91	04/выбытие ОИС
Учет задолженности лицензиара за передачу прав на ОИС	62	91
Учет оплаты лицензиаром остаточной стоимости ОИС	51	62
Отражен финансовый результат по лицензионному договору	91 (99)	99 (91)
Лицензионный договор с последующей передачей исключительных прав лицензиару и с равномерной оплатой выкупной стоимости		
Учет передачи исключительных прав сторонней организации по лицензионному договору	04/ОИС переданные	04/ ОИС собств.
Получение паушального платежа от лицензиара	51	62
Учет паушального платежа по лицензионному договору	62	98
Учет равномерного отнесения паушального платежа в течение срока действия договора на доходы текущего периода	98	91
Получение роялти за текущий месяц от лицензиара	51	62
Учет суммы роялти в доходах отчетного периода	62	91
Получение часть выкупной стоимости ОИС	51	62/ав.
Начисление амортизации на переданному ОИС	91	05/ перед.ОИС
Учет ежегодной госпошлины за поддержание ОИС	91	76
Учет передачи ОИС лицензиару	04/выбытие ОИС	04/ОИС переданные
Учет ранее начисленной амортизация по ОИС	05/ перед.ОИС	05/собств.
Учет передачи начисленной амортизация по ОИС	05	04/выбытие ОИС
Списание остаточной стоимости после передачи ОИС	91	04/выбытие ОИС
Учет задолженности лицензиара за передачу прав на ОИС	62	91
Зачтены авансы, оплаченные лицензиаром на протяжении срока лицензионного договора	62/ав.	62
Отражен финансовый результат по лицензионному договору	91 (99)	99 (91)

Объекты интеллектуальной собственности, переданные в пользование другой организации по лицензионному договору, списываются у организации-правообладателя только при условии выкупа исключительных прав по окончании срока действия договора, а до этого подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя.

Таким образом, организация бухгалтерского учета результатов инновационной деятельности, выполняемых для сторонних организаций, зависит как от объема полномочий структурных подразделений вертикально-интегрированной компании, занимающихся инновационной деятельностью, так и от правового содержания договоров о передаче исключительных прав.

6. Предложены новые счета управленческого учета по внутрихозяйственной инновационной деятельности и разработан алгоритм их применения для управленческого контроля осуществления инновационных проектов.

По нашему мнению, в целях управленческого учета затрат на создание инновационных продуктов целесообразно применять систему «таргет-костинг», позволяющую проектировать инновации по заданным стоимостным показателям. В условиях конкуренции, основанной на инновационных технологиях, данный способ приобретает особую значимость, так как стимулирует предприятие на создание объекта с заранее определенной стоимостью. Основными показателями в рамках концепции «таргет-костинг» являются целевая себестоимость, целевая цена и целевая прибыль. На наш взгляд, использование инновационными структурными подразделениями управленческих счетов для учета затрат по элементам затрат может обеспечить достижение целевой себестоимости. Использование инновационными структурными подразделениями счетов 31-35 в разрезе элементов затрат будет способствовать эффективной организации контроля и анализа структуры затрат и поиску возможных резервов их снижения посредством выявления отклонений от сметных (бюджетных) показателей. Для этого в диссертации рекомендуется применение дополнительных счетов 37 «Нормативные затраты на НИОКР» и 38 «Отклонение от нормативных затрат на НИОКР». Предлагаемая нами схема выявления отклонений фактических затрат от нормативных с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» приведена в табл. 7.

Выявленные отклонения рекомендуется отражать на счете 38 «Отклонение от нормативных затрат на НИОКР», относить их на конкретные темы НИОКР и в дальнейшем с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» передавать головной организации для обобщения. Если фактические затраты меньше нормативных, делается бухгалтерская запись «Д-т 08 К-т 38» и «Д-т 79/4 К-т 08» методом «красное сторно».

Использование счета управленческого учета 37 «Нормативные затраты на НИОКР», счета 38 «Отклонение от нормативных затрат на НИОКР» позволит при отражении сметно-бюджетных и фактических данных о расходах по величине и структуре затрат на инновационные продукты определять отклонения по этим затратам. Применение данной методики может способствовать достижению целевой

себестоимости по инновационным продуктам, а также обеспечить формирование информации для оперативного принятия необходимых управленческих решений.

Таблица 7

**Технология учета целевых нормативных затрат на НИОКР,
выполняемые инновационными структурами компании**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Структурные подразделения - разработчики НИОКР		
Установление головной организацией уровня нормативных затрат по НИОКР для структурных подразделений	79/4	08/6
Определение общей суммы нормативных затрат по конкретной теме НИОКР	08/6	37/
Учет нормативных затрат на НИОКР в разрезе элементов	37/	31, 32, 33, 34, 35
Учет фактических затрат на НИОКР	31, 32, 33, 34, 35	10, 70, 69, 02, 05, 76...
Учет выявленных отклонений при выполнении НИОКР:		
а) фактические затраты превышают нормативные	38	31, 32, 33, 34, 35
б) нормативные затраты превышают фактические («красное сторно»)	38	31, 32, 33, 34, 35
Отнесение выявленных отклонений на конкретные темы НИОКР:		
а) фактические затраты превышают нормативные	08/6	38
б) нормативные затраты превышают фактические («красное сторно»)	08/6	38
Отнесение выявленных отклонений по НИОКР на головную организацию:		
а) фактические затраты превышают нормативные	79/4	08/6
б) нормативные затраты превышают фактические («красное сторно»)	79/4	08/6
Головная организация		
Установление уровня нормативных затрат по НИОКР, выполняемых обслуживающими структурами	08/6	79/4
Учет отклонений от нормативных затрат по НИОКР, выполненных обслуживающими структурами:		
а) фактические затраты превышают нормативные	08/6	79/4
б) нормативные затраты превышают фактические («красное сторно»)	08/6	79/4

7. Разработаны формы управленческой отчетности внутрихозяйственной инновационной деятельности как информационной базы управленческого контроля, сравнительного анализа и оценки эффективности реализации инновационных проектов.

Каждый инвестиционный проект является по-своему уникальным и потому бюджет расходов на его осуществление должен быть, по нашему мнению, не детерминированным, а стохастическим. Соответственно этому в управленческой отчетности необходимо иметь информацию о соблюдении допустимых минимальных и максимальных значений отклонений в разрезе каждого предусмотренного бюджетом вида затрат (табл. 8).

Таблица 8

**Отчетность о затратах для системы управленческого контроля
внутрихозяйственной инновационной деятельности**

Показатель затрат по инновационному проекту	По плану	Фактические	Отклонения	
			min	max
Материалы	$M_{1н} \div M_{2н}$	$M_{ф}$	ΔM_1	ΔM_2
Заработная плата персонала	$\Phi OT_{1н} \div \Phi OT_{2н}$	$\Phi OT_{ф}$	$\Delta \Phi OT_1$	$\Delta \Phi OT_2$
Отчисления на социальные нужды	$\Phi CC_{1н} \div \Phi CC_{2н}$	$\Phi CC_{ф}$	$\Delta \Phi CC_1$	$\Delta \Phi CC_2$
Амортизационные отчисления	$AO_{1н} \div AO_{2н}$	$AO_{ф}$	ΔAO_1	ΔAO_2
Прочие затраты	$Зпроч_{1н} \div$ $Зпроч_{2н}$	$Зпроч_{ф}$	$\Delta Зпроч_1$	$\Delta Зпроч_2$
Итого затрат по проекту	$Зобщ_{1н} \div Зобщ_{2н}$	$Зобщ_{ф}$	$\Delta Зобщ$	$\Delta Зобщ$

При составлении бюджета реализации инновационных проектов диссертантом предлагается устанавливать стохастические контрольные показатели с определенным лагом. Основанием для формирования информации об их фактической величине являются данные, отраженные на счетах бухгалтерского учета 08 «Создание нематериальных активов» и 08 «Выполнение НИОКР». Затраты на выполнение инновационных проектов на данных счетах будут группироваться по элементам затрат, методика отражения которых предложена автором. Нами разработаны и апробированы формы управленческой отчетности по внутрихозяйственной инновационной деятельности, позволяющие осуществлять контроль достижения инновационных целей предприятия: «Отчет об эффективности реализации инновационного проекта» и «Сравнительный анализ эффективности реализуемых инновационных проектов». Полагаем, что эти формы отчетности будут способствовать повышению ценности управленческой информации для менеджмента компании, а также повышению достоверности оценки эффективности инновационной деятельности крупных компаний вертикальной интеграции.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

*Статьи в ведущих рецензируемых журналах,
определенных перечнем ВАК*

1. Газизова, А.Р. О применении счетов управленческого учета по внутрихозяйственным расчетам инновационной деятельности в вертикально-интегрированных структурах [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 8 (140). - С. 21-28. - 0,7/0,35 печ. л.

2. Газизова, А.Р. Взаимосвязь организационных и учетных аспектов инновационной деятельности [Текст] / А.Р. Газизова // Бухгалтерский учет. - 2011. - № 9. - С. 118-121. - 0,4 печ. л.

3. Газизова, А.Р. Особенности анализа эффективности инновационного проекта в нефтедобывающих организациях [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Экономический анализ: теория и практика. - 2010. - № 19 (184). - С. 2-10. - 0,8/0,4 печ. л.

4. Газизова, А.Р. Организационно-учетные аспекты анализа состояния и движения нематериальных активов в вертикально интегрированных структурах [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 15. - С. 2-7. - 0,4/0,2 печ. л.

В иных изданиях

5. Газизова, А.Р. Организационные аспекты учета НИОКР и нематериальных активов в вертикально-интегрированных структурах [Текст] / А.Р. Газизова, Г.Г. Гафурова, Н.А. Ермакова // Роль учетных практик в обеспечении устойчивого развития российских предприятий : материалы Междунар. науч.-практ. конф. Москва, РУДН, 25-26 нояб. 2008 г. - М., 2008. - С. 196 - 203. - 0,6/0,2 печ. л.

6. Газизова, А.Р. Особенности бухгалтерского учета передачи прав на нематериальные активы по лицензионному договору [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы II Междунар. науч.-практ., посвящ. 70-летию проф. Л.Т. Гиляровской : в 2 ч. / Воронеж. гос. ун-т. - Воронеж : Изд.-полиграф. центр Воронеж. гос. ун-та, 2009. - Ч. 1. - С. 54 - 56. - 0,2/0,1 печ. л.

7. Газизова, А.Р. Особенности управленческого контроля инновационной деятельности [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Современный менеджмент: мотивационный комплекс - маркетинговое управление - система контроля - инфокоммуникационное обеспечение процессов и систем менеджмента : Всерос. науч.-практ. конф., ноябрь-декабрь 2009 г. - Волгоград ; М. : Глобус, 2009. - С. 156 - 160. - 0,4/0,2 печ. л.

8. Газизова, А.Р. Учет синергетического эффекта при проведении анализа эффективности инновационного проекта [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Экономическая синергетика: синергетическое управление социально-экономическим развитием : сб. тр. междунар. конф. / под ред. д-ра техн. наук Б.Л. Кузнецова. - Вып. 12. - Набережные Челны : Изд-во Камск. гос. инженер.-экон. акад., 2010. - С. 78 - 80. - 0,2/0,1 печ. л.

9. Газизова, А.Р. Использование счетов управленческого учета для контроля затрат по инновационной деятельности [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Управленческий учет и контроллинг в финансовом менеджменте : сб. тр. Междунар. науч.-практ. конф. - Казань : Изд-во КГФЭИ, 2010. - С. 56 - 60. - 0,2/0,1 печ. л.

10. *Газизова, А.Р.* Взаимосвязь организации управления и формирования системы учета внутрихозяйственных расчетов компании [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы III Междунар. науч.-практ. конф., посвящ. 50-летию экон. фак. ВГУ : в 2 ч. / Воронеж. гос. ун-т. - Воронеж : Изд.-полиграф. центр Воронеж. гос. ун-та. - 2010. - Ч. 1. - С. 188 - 191. - 0,2/0,1 печ. л.

11. *Газизова, А.Р.* О современных тенденциях реструктуризации бизнеса [Текст] / А.Р. Газизова // Современные проблемы управления предприятием: финансово-экономический аспект : материалы Рос. науч.-практ. студ. конф. с междунар. участием, 11 июня 2010 г. - Н. Новгород : НКИ, 2010. - С. 46 - 49. - 0,2 печ. л.

12. *Газизова, А.Р.* Бухгалтерский учет внутрихозяйственных расчетов по инновационной деятельности [Текст] / А.Р. Газизова, Н.А. Ермакова // Все для бухгалтера. - 2010. - № 2. - С. 7 - 12. - 0,5/0,25 печ. л.

13. *Газизова, А.Р.* Применение счетов управленческого учета с целью контроля затрат по инновационной деятельности [Текст] / А.Р. Газизова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. / Воронеж. гос. ун-т. - Воронеж : Изд.-полиграф. центр Воронеж. гос. ун-та. - 2011. - Ч. 1. - С. 203-206. - 0,2 печ. л.

14. *Газизова, А.Р.* Особенности бухгалтерского учета результатов инновационной деятельности при передаче их сторонним организациям [Текст] / А.Р. Газизова // Совершенствование системы бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях инновационных преобразований в экономике региона : материалы Всерос. науч.-практ. конф., г. Саранск, 18 - 21 окт. 2011 г. / редкол. : О.И. Аверина (отв.ред.) [и др.]. - Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2011. - С. 31-34. - 0,2 печ. л.

Подписано в печать 10.11.11 г.
Формат 60х84/16 Бумага офсетная Печать ризографическая
Уч.-изд.л. 1.0 Усл.-печ.л. 1.0 Тираж 150 экз.
Заказ 2141

Издательско-полиграфический центр
Камской государственной инженерно-экономической академии

423810, г. Набережные Челны, Новый город, проспект Мира, 68/19
тел./факс (8552) 39-65-99 e-mail: ic@ineka.ru

102